

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE

M.^a BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ

*Profesora Titular de Universidad. Departamento de Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

Extracto:

EL artículo analiza una de las principales novedades que presenta el PGC, la relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios, especialmente por la introducción de un nuevo método de cálculo basado en el balance, abandonando el centrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este cambio de enfoque supone la aparición de un concepto nuevo, las diferencias temporarias, que surgen por la distinta valoración contable y fiscal atribuida a los activos y pasivos, así como a determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Los mayores/menores pagos futuros del impuesto que generan las diferencias temporarias se recogen en los estados financieros como pasivos/activos por impuesto diferido. En esto radica la importancia de este tipo de diferencias, ya que son la base de partida para el reconocimiento del efecto impositivo en el enfoque de balance seguido por el nuevo PGC. De este modo, la información que se proporciona pasa de ser solo del impuesto devengado (modelo del PGC de 1990) a serlo también del impuesto a pagar o corriente, que corresponde a la cuota líquida de la liquidación fiscal, y del impuesto diferido, siendo la suma de ambos conceptos el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios del ejercicio.

Palabras clave: nuevo PGC, impuesto sobre beneficios, diferencias temporarias e impuesto corriente e impuesto diferido.

Sumario

1. Introducción.
 2. Enfoques en la contabilización del impuesto sobre beneficios.
 3. Normativa sobre Registro y Valoración del impuesto de beneficios según el PGC (n.º 13 PGC).
 - 3.1. Activos y pasivos por impuesto corriente.
 - 3.2. Activos y pasivos por impuesto diferido.
 - 3.3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.
 - 3.4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.
 - 3.5. Empresarios individuales.
 4. Cuentas Previstas en el PGC en relación a la contabilización del IS.
 5. Ejemplos de valoración y contabilización del impuesto sobre beneficios.
 - 5.1. Pasivos y activos por impuesto diferido.
 - 5.2. Créditos por pérdidas fiscales y derechos por deducciones.
 - 5.3. Diferencias temporarias y gastos por impuesto corriente y diferido del grupo 8.
 - 5.4. Subvenciones y donaciones.
 - 5.5. Ajustes en activos y pasivos fiscales.
 - 5.6. Diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones de naturaleza económica asimilable a subvenciones.
 - 5.7. Contingencias fiscales.
- Anexo. Liquidación fiscal y cálculo del gasto contable por IS.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo analiza una de las principales novedades que presenta el Plan General de Contabilidad (PGC), la contabilización del impuesto sobre beneficios. Novedad derivada, especialmente, de la introducción de un nuevo método de cálculo basado en el balance, abandonando el centrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este cambio de enfoque supone la aparición de un concepto nuevo, las diferencias temporarias, que surgen por la distinta valoración contable y fiscal atribuida a los activos y pasivos, así como a determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Los mayores/menores pagos futuros de impuesto que generan las diferencias temporarias se recogen en los estados financieros como pasivos/activos por impuesto diferido. En esto radica la importancia de este tipo de diferencias, ya que son la base de partida para el reconocimiento del efecto impositivo en el enfoque de balance seguido por el nuevo PGC. De este modo, la información que se proporciona pasa de ser solo del impuesto devengado (modelo del PGC de 1990) a serlo también del impuesto a pagar o corriente, que corresponde a la cuota líquida de la liquidación fiscal, y del impuesto diferido, siendo la suma de ambos conceptos el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios del ejercicio.

El artículo se centra en el estudio y análisis pormenorizado de la norma de registro y valoración n.º 13 del PGC, que supone la adaptación de la legislación contable española a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n.º 12, relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios.

Aunque el tratamiento del Impuesto sobre Sociedades (IS) se refleja también en el PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (norma de registro y valoración n.º 15), en este trabajo se hará referencia solo a lo establecido en el PGC.

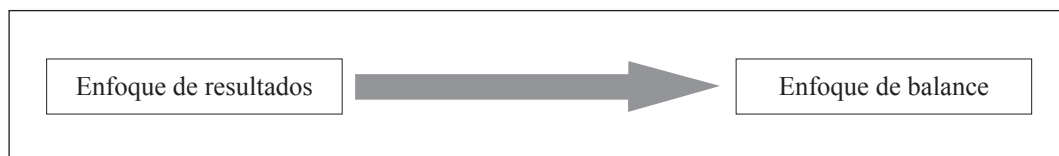
El trabajo se complementa con una serie de ejemplos que pretenden facilitar la comprensión de los conceptos teóricos previamente expuestos.

2. ENFOQUES EN LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La contabilización actual del IS está claramente decantada por el método del efecto impositivo frente al de la cuota a pagar (gasto contable igual a cantidad a pagar a la Hacienda Pública). Según dicho método, y partiendo de la existencia de dos normativas diferentes, la contable y la fiscal, el gasto por IS se calcula, en principio, sobre el resultado contable, mientras que el impuesto a pagar se determina a partir del resultado fiscal. La no coincidencia de ambos resultados hace que surjan diferencias entre dichas cuantías, lo que se conoce como *efecto impositivo*; existiendo diversos métodos para su cálculo, métodos que han ido evolucionando desde el de capitalización hasta el de la deuda (utilizado actualmente), pasando por el del valor neto de impuestos. En relación con el método de la deuda se ha producido también un cambio de enfoque, al dejar de usarse la cuenta de pérdidas y ganancias para obtener las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, y utilizar el balance.

Asimismo, el nuevo PGC supone un cambio de modelo contable en el que el resultado ya no es el principal objetivo empresarial, que pierde protagonismo frente al concepto de gestión de activos de la empresa. Derivado de lo anterior el balance pasa a ser la piedra angular de la información en el mundo de los negocios.

En consonancia con esta nueva filosofía reflejada en el PGC, la contabilización del IS se adapta a los nuevos objetivos produciéndose un cambio importante en la forma de aplicar el método del efecto impositivo desde su versión basada en el resultado a la nueva concepción basada en el balance. Podría decirse que se pasa de un enfoque de resultados a uno de balance.



Este cambio de enfoque proviene de la adaptación de nuestro PGC a la NIC n.º 12 «Impuesto sobre las ganancias». Esta NIC establece como punto de partida el balance para determinar el efecto impositivo, que se detecta mediante el análisis de la valoración contable-mercantil y fiscal de los elementos del activo, pasivo y diversos instrumentos de patrimonio, y no en las diferencias de flujos que puedan observarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Estas diferencias de valoración basadas en el balance se denominan «temporarias».

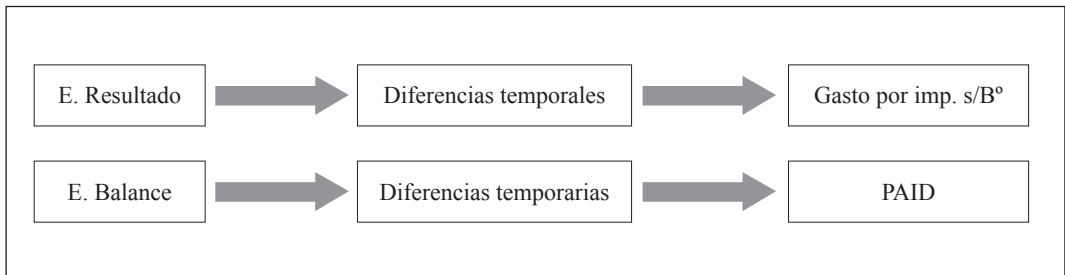
A modo de resumen puede decirse que:

- El enfoque del resultado:
 - Supone la contabilización de impuestos anticipados y diferidos fiscalmente con respecto a la contabilidad, derivados de los diferentes criterios de imputación temporal de gastos e ingresos, *diferencias temporales*.

- Calcula directamente el *gasto por impuesto sobre beneficios*.
- El enfoque del balance:
 - Se fundamenta en las *diferencias temporarias*, que surgen como consecuencia de la diferente valoración contable y fiscal de los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.
 - Calcula directamente los *pasivos y activos por impuesto diferido (PAID)* y, a partir de los mismos, determina el gasto por el impuesto, teniendo en cuenta que el reconocimiento o cancelación de determinados PAID no afecta a dicho gasto.

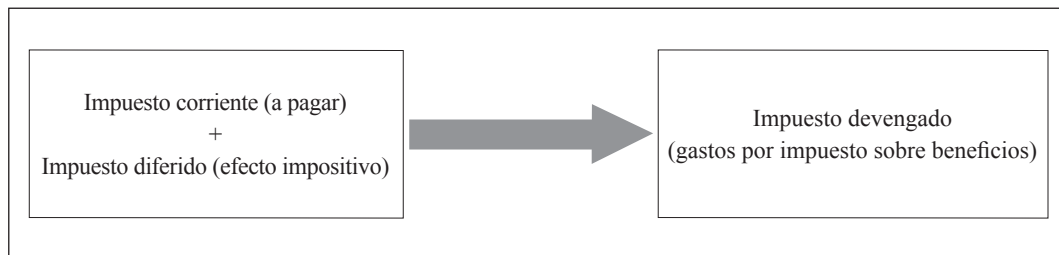
El siguiente cuadro refleja gráficamente los aspectos fundamentales que caracterizan ambos enfoques:

CUADRO 1. *Diferencias entre el enfoque de balance y resultado para la contabilización del IS.*



La concepción basada en el balance supone algunos cambios importantes frente a la del resultado:

- Pone énfasis en el futuro, frente al del resultado que lo hacía en el presente. Así los efectos contables de las diferencias temporarias se consideran un menor o mayor pago de impuestos futuros por cantidades que serán deducibles o tributables al calcular la base imponible futura de la empresa. En el balance se reflejarán las consecuencias fiscales futuras de los negocios actuales.
- La información que se proporciona pasa de ser solo del impuesto devengado a serlo también del impuesto a pagar o corriente y del impuesto diferido, siendo la suma de ambos conceptos el impuesto devengado.
- Se modifica el procedimiento de cálculo al variar la concepción del impuesto.

CUADRO 2. *Cálculo del gasto por IS según el enfoque de balance.***3. NORMATIVA SOBRE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS SEGÚN EL PGC (N.º 13 PGC)**

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación. Si el impuesto se calcula en base a módulos (estimación objetiva), no se aplica la parte de esta norma relativa al impuesto diferido, sin perjuicio de los activos o pasivos por tributación diferida que resulten procedentes.

3.1. Activos y pasivos por impuesto corriente.

El *impuesto corriente* es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las **liquidaciones fiscales** del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. Por tanto, se corresponde con la cuota líquida o impuesto a pagar (véase Anexo). En este sentido, las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en este, darán lugar a un menor importe de dicho impuesto a pagar.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

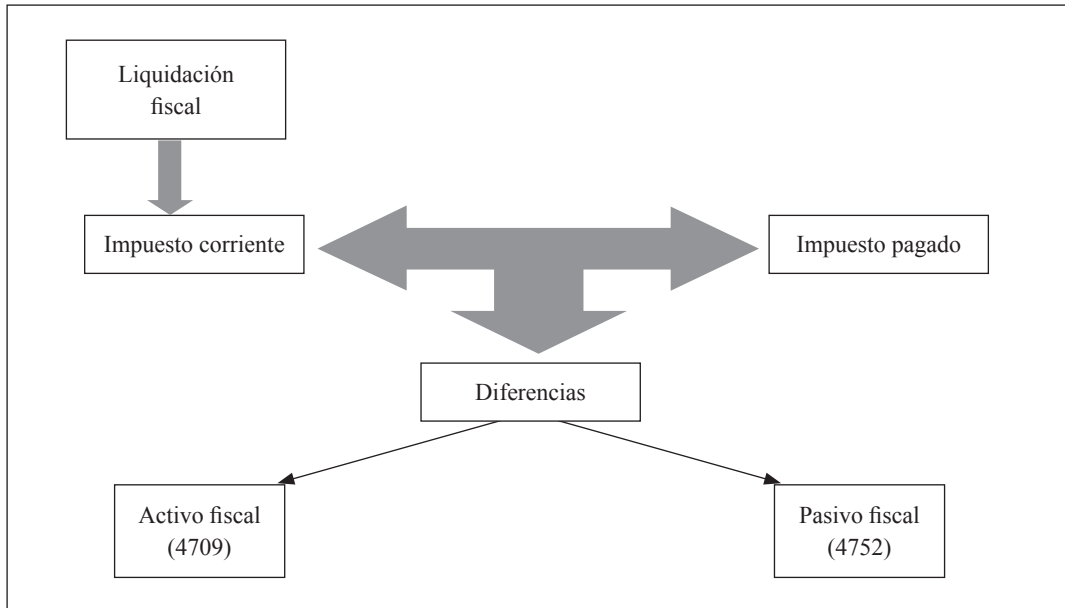
Por tanto, puede concluirse que la contabilización del impuesto corriente (reflejada gráficamente en el **cuadro 3**) se traduce en el registro y valoración de:

- **Pasivos fiscales corrientes:** reflejan la obligación a pagar a la Hacienda Pública que se deriva de la declaración-liquidación del impuesto. Para recogerla el PGC prevé la cuenta: 4752. *HP, acreedora por impuesto sobre sociedades*.

- **Activos fiscales corrientes:** por el derecho de cobro, si el resultado de la declaración-liquidación del impuesto es a devolver. El PGC prevé la siguiente cuenta para su reflejo: 4709. *HP, deudora por devolución de impuestos.*

Además, a lo largo del ejercicio, las retenciones y pagos a cuenta se contabilizan como un activo corriente en la cuenta: **473. HP, retenciones y pagos a cuenta.**

CUADRO 3. *Activos y pasivos por impuesto corriente.*



3.2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

Antes de profundizar en el análisis de activos y pasivos por impuesto diferido, es necesario delimitar el concepto de diferencias temporarias, las únicas contempladas por el actual PGC frente a la distinción entre permanentes y temporales que establecía el PGC de 1990.

Las **diferencias temporarias** son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

A estos efectos, la valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada *base fiscal*, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance y, aunque en el PGC no se contemple expresamente, también puede darse el caso contrario.

Por tanto, puede resumirse que las diferencias temporarias son discrepancias entre la base fiscal y el valor en libros de los activos y pasivos a condición de que tales diferencias se traduzcan en mayores o menores pagos de impuestos en el futuro.

Las diferencias temporarias se producen:

- **Normalmente**, por la existencia de **diferencias temporales** entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.
- En los **ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto** que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales (subvenciones, ajustes de valor de activos financieros disponibles para la venta).
- **En una combinación de negocios**, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales (fusiones).
- En el **reconocimiento inicial de un elemento**, que no proceda de una combinación de negocios, **si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales** (permutas no comerciales).

El PGC establece la siguiente clasificación de las diferencias temporarias:

- **Diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Generan pasivos por impuesto diferido.
- **Diferencias temporarias deducibles**, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Generan, en términos generales, activos por impuesto diferido.

Los mayores/menores pagos futuros de impuesto que generan las diferencias temporarias se recogen en los estados financieros como pasivos/activos por impuesto diferido. En esto radica la importancia de este tipo de diferencias, ya que son la base de partida para el reconocimiento del efecto impositivo en el enfoque de balance seguido por el nuevo PGC. Las cuentas previstas a tal fin son:

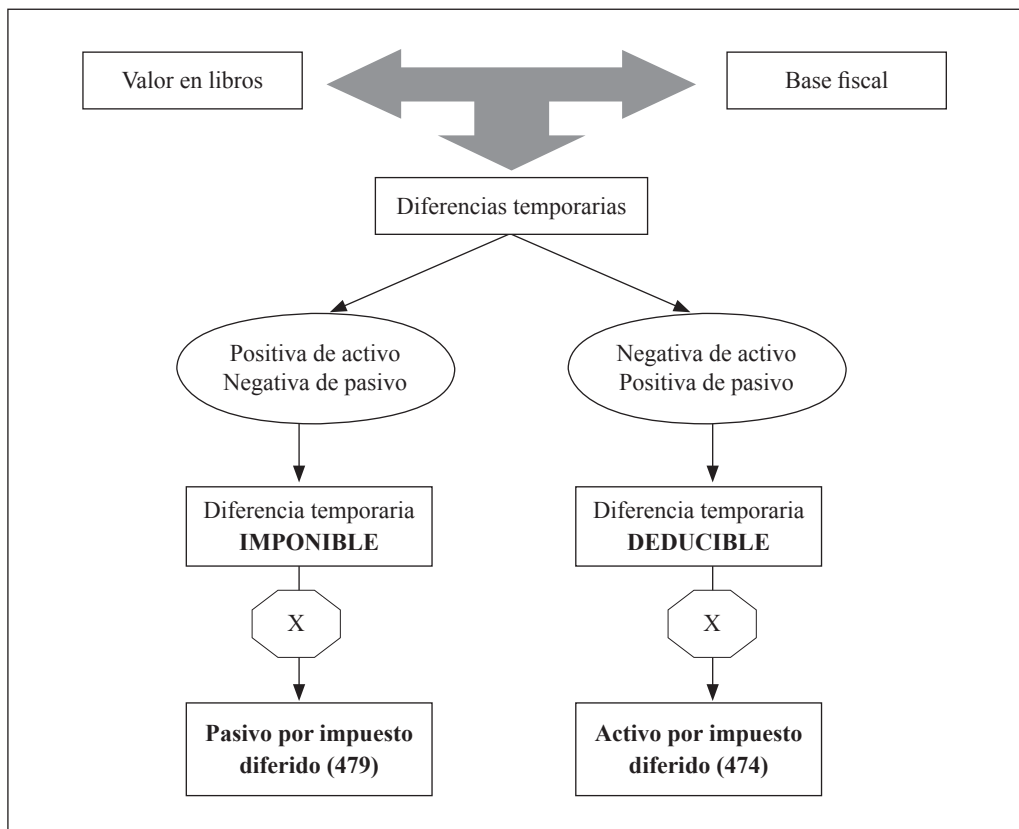
- 479. *Pasivos por diferencias temporarias imponibles.*
- 474. *Activos por impuesto diferido:* recogen además de los derivados de diferencias deducibles los que provienen del derecho a deducir de la cuota bonificaciones pendientes y del

derecho a compensar pérdidas fiscales. Según el motivo, el PGC ofrece las siguientes subcuentas:

- 4740. *Activos por diferencias temporarias deducibles.*
- 4742. *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.*
- 4745. *Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio.*

El siguiente cuadro recoge gráficamente los dos tipos de diferencias temporarias establecidas por el PGC, así como los activos o pasivos que generan.

CUADRO 4. *Diferencias temporarias y generación de activos y pasivos por impuesto diferido.*



Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que estas hubiesen surgido de:

- El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, tal y como indica el PGC, sí se registrarán los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.
- Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias **temporarias deducibles**.
- b) Por el **derecho a compensar**, en ejercicios posteriores, **pérdidas fiscales** (normalmente es un derecho a compensar bases imponibles negativas o cuotas en cooperativas).
- c) Por las **deducciones y otras ventajas fiscales** no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente (habitualmente se trata de un derecho a deducir en ejercicios posteriores determinadas cantidades de la cuota).

Sin perjuicio de lo anterior, se tendrán en cuenta las siguientes **excepciones**:

- Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, no se reconocerá un activo por impuesto diferido.
- Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por inversiones en empresas dependientes, asociadas o negocios conjuntos, solo se reconocerá un activo por impuesto diferido si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido tanto reconocidos como no. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta natura-

leza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3.3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los **activos y pasivos por impuesto corriente** se valoran por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o la aprobada y pendiente de publicación a cierre del ejercicio.

Los **activos y pasivos por impuesto diferido** se valoran según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o la aprobada y pendiente de publicación a cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria, en especial la modificación de los tipos de gravamen, y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Según el PGC, los activos y pasivos por impuesto diferido son clasificados de largo plazo, (epígrafes VI del Activo no corriente y IV del Pasivo no corriente del balance, respectivamente) y no deben ser descontados como el resto de los elementos patrimoniales.

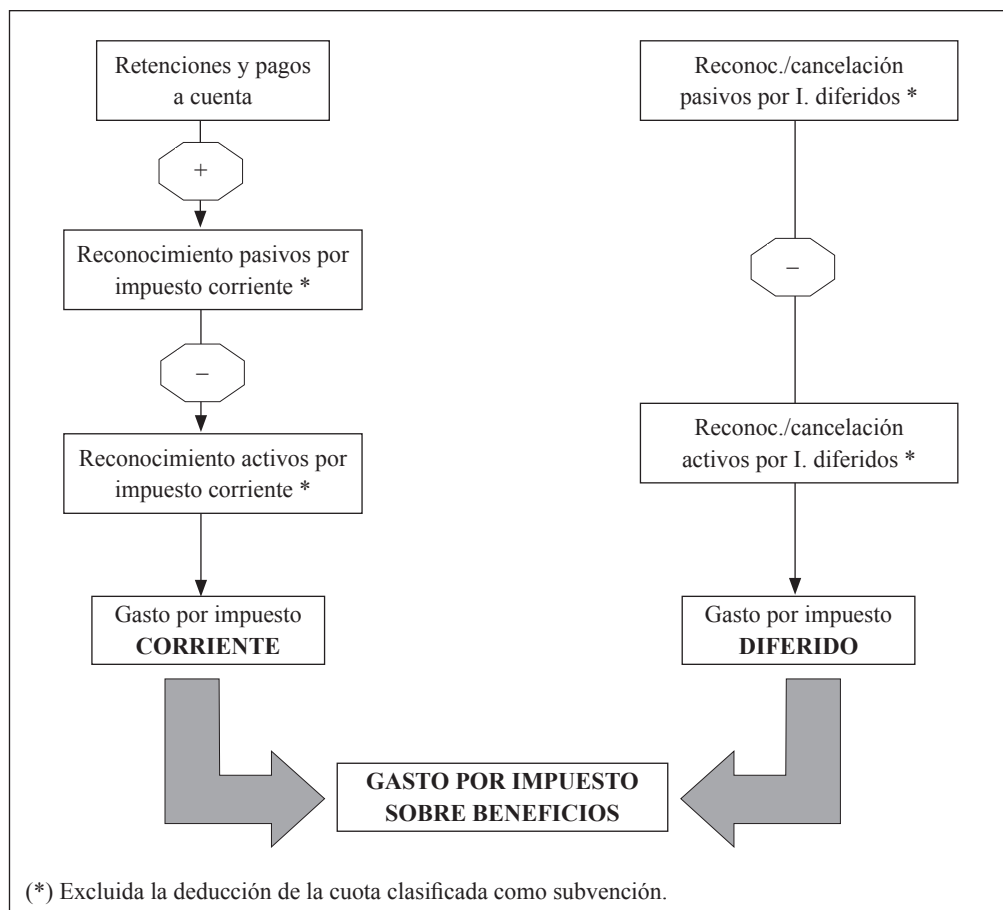
3.4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

El gasto (ingreso) por IS del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Como ya se ha comentado, el gasto o el ingreso por **impuesto corriente** se corresponde con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

Por su parte, el gasto o el ingreso por **impuesto diferido** se corresponde con:

- Suma algebraica del reconocimiento y/o la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido.
- El reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto por la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención, o asimilable a ella.

CUADRO 5. Cálculo del gasto total por impuesto sobre beneficios.

En términos generales, tanto el gasto (o ingreso) por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Si bien en el PGC se recogen dos excepciones para aquellos activos y/o pasivos por impuesto corriente y diferido que procedan de las siguientes situaciones:

- Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida. El correspondiente gasto (ingreso) se recoge en las oportunas cuentas del Grupo 8:
 - 8300. *Impuesto corriente.*
 - 8301. *Impuesto diferido.*
- Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación.

Cuando la modificación de la legislación tributaria haya dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, y se reconocerán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias (en las cuentas: 633. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios* o 638. *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*). En el caso en que dichos activos y pasivos se relacionasen con partidas reconocidas previamente a patrimonio neto, los ajustes se imputarán a las cuentas 833 u 838 (equivalentes a la 633 y 638, respectivamente), que revertirán, posteriormente, en las correspondientes partidas de patrimonio neto.

El PGC contempla el caso particular de una empresa en la que **todas las diferencias temporarias hayan sido originadas por diferencias temporales**. En este caso el gasto (ingreso) por **impuesto diferido** se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de:

- Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen a cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio.
- Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones.
- Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posterior de tales pasivos o activos.

También en este caso, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprende la parte relativa del impuesto corriente y la del impuesto diferido.

3.5. Empresarios individuales.

Finalmente, la normativa contable hace una especial referencia a los empresarios individuales que, como es lógico, no incluyen ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios, y para los que se mantiene lo previsto en el PGC de 1990.

Recordar, en relación con este tipo de empresas, que las retenciones soportadas, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso, al final del ejercicio, a la cuenta del titular de la empresa.

Se estima que el mismo criterio se debe aplicar a las Sociedades Civiles, excepto SAT, cuando todos los socios son personas físicas.

4. CUENTAS PREVISTAS EN EL PGC EN RELACIÓN CON LA CONTABILIZACIÓN DEL IS

En este epígrafe se recogen todas la cuentas que el PGC incorpora en su parte cuarta, y desarrolla en la quinta, y son necesarias para registrar la diversa casuística que puede surgir a la hora de contabilizar el gasto derivado por el impuesto sobre beneficios.

Gasto por impuesto
6300. Impuesto corriente 6301. Impuesto diferido
Activos y pasivos por impuesto corriente
4752. HP, acreedora por impuesto sobre sociedades 4709. HP, deudora por devolución de impuestos Además, a lo largo del ejercicio se registrarán las retenciones y pagos a cuenta: 473. HP, retenciones y pagos a cuenta
Activos y pasivos por impuesto diferido
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles 474. Activos por impuesto diferido 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio
En caso de variación a lo largo del ejercicio de los activos o pasivos por impuesto diferido respecto a los anteriormente generados: 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

En el caso de que los activos o pasivos fiscales se contabilicen con cargo o abono directo al patrimonio neto, las cuentas a utilizar son:

Gasto por impuesto
8300. Impuesto corriente 8301. Impuesto diferido
Reflejo del efecto impositivo de diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones + su imputación a pérdidas y ganancias
834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes 835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones 836. Transferencia de diferencias permanentes 837. Transferencia de deducciones y bonificaciones
Por el traspaso al cierre del ejercicio de las cuentas anteriores
1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios 1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios
En caso de variación a lo largo del ejercicio de los activos o pasivos por impuesto diferido respecto a los anteriormente generados: 833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios 838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

5. EJEMPLOS DE VALORACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

A fin de ilustrar las novedades que implica la contabilización del IS según el nuevo PGC, en este epígrafe se presentan una serie de ejemplos, agrupados en diversos apartados, según el aspecto (o aspectos) que se quiere resaltar.

5.1. Pasivos y activos por impuesto diferido.

EJEMPLO 1:

La sociedad «H» ha obtenido en el ejercicio 20X1 un resultado contable antes de impuesto de 10.000 u.m. Al inicio de dicho ejercicio adquirió una máquina por 5.000 u.m. que contablemente se amortiza en 5 años. A efectos fiscales dicha máquina goza de libertad de amortización por lo que la sociedad ha decidido amortizarla en su totalidad en el 20X1. No hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad. Tipo de gravamen 30%. No hay retenciones ni pagos a cuenta.

En el ejercicio siguiente 20X2 la sociedad obtuvo un resultado contable antes de impuesto de 20.000 u.m. Tampoco en este ejercicio hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad que la derivada de la amortización de la máquina.

- La declaración-liquidación 20X1 por el IS es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Ajuste negativo (mayor amortización fiscal)	- 4.000
= Base imponible	= 6.000
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 1.800

- Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

1.800 *Impuesto corriente (6300)*

a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto 1.800
sobre Sociedades (4752)

_____ x _____

- Se reconoce el impuesto diferido: V. contable máquina = 4.000; Base fiscal = 0. Por tanto hay una diferencia temporaria imponible que da lugar a un pasivo por impuesto diferido, ya que en el futuro habrá un mayor pago de impuestos.

Diferencia temporaria imponible: $4.000 \times 0,30 = 1.200$

.../...

.../...

1.200	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		1.200
		a	<i>Pasivos por diferencias temporarias imposables (479)</i>
_____		x	_____

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto reflejado por impuesto será la suma de los dos componentes: $1.800 + 1.200 = 3.000$ u.m.
- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	20.000
Ajuste positivo (menor amortización fiscal)	+ 1.000
= Base imponible	= 21.000
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 6.300

Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

6.300	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		6.300
		a	<i>H.^aP.^a, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>
_____		x	_____

- Se reconoce el impuesto diferido: V. contable máquina = 3.000; Base fiscal = 0. Por tanto hay una diferencia temporaria imposable que da lugar a un pasivo por impuesto diferido.

Diferencia temporaria imposable: $3.000 \times 0,30 = 900$

- Como al inicio del 20X2 había un pasivo por impuesto diferido de 1.200 y al cierre ese pasivo es de 900, es necesario reflejar una disminución del dicho pasivo de 300 u.m.

300	<i>Pasivos por diferencias temporarias imposables (479)</i>		300
		a	<i>Impuesto diferido (6301)</i>
_____		x	_____

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto reflejado por impuesto será la suma de los dos componentes: 6.300 (gasto) – 300 (ingreso) = 6.000 u.m. Lo que se va haciendo es ir revirtiendo la diferencia temporaria.

EJEMPLO 2:

La sociedad «J» ha obtenido en el ejercicio 20X1 un resultado contable antes de impuestos de 5.000 u.m. Durante dicho ejercicio ha dotado una provisión para atender garantías postventa de 2.000 u.m. A efectos fiscales solo es admisible un gasto de 1.200 u.m. en este ejercicio, siendo el resto deducible en el siguiente. No hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad. Tipo de gravamen, 30%. No hay retenciones ni pagos a cuenta.

En el ejercicio siguiente 20X2 la sociedad obtuvo un resultado contable antes de impuestos de 6.000 u.m. No hay ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad.

- La declaración-liquidación 20X1 por el IS es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	5.000
Ajuste positivo (provisión no deducible)	+ 800
= Base imponible	= 5.800
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 1.740

- Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

1.740 *Impuesto corriente (6300)*
 a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto 1.740
 sobre Sociedades (4752)

_____ x _____

- Se reconoce el impuesto diferido: V. contable provisión = 2.000; Base fiscal = 1.200. Por tanto hay una diferencia temporaria deducible que da lugar a un activo por impuesto diferido, ya que en el futuro habrá un menor pago de impuestos.

Diferencia temporaria deducible: $800 \times 0,30 = 240$

240 *Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)*
 a Impuesto diferido (6301) 240

_____ x _____

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto reflejado por impuesto será la suma de los dos componentes: $1.740 - 240 = 1.500$ u.m.

- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

.../...

.../...

Resultado contable antes de impuestos	6.000
Ajuste negativo (provisión deducible)	- 800
= Base imponible	= 5.200
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 1.560

- Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

1.560 *Impuesto corriente (6300)*
a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto 1.560
sobre Sociedades (4752)

_____ x _____

- Como al inicio del 20X2 había un activo por impuesto diferido de 240 y al cierre ese activo ha desaparecido, se produce una disminución de activo que constituye un gasto que se lleva a resultados.

240 *Impuesto diferido (6301)*
a Activos por diferencias 240
temporarias deducibles (4740)

_____ x _____

5.2. Créditos por pérdidas fiscales y derechos por deducciones.

EJEMPLO 3:

La sociedad «K» ha obtenido en el ejercicio 20X1 una pérdida contable y también fiscal (base imponible negativa) de 700 u.m. Se espera obtener beneficios fiscales suficientes en ejercicios posteriores.

Tipo de gravamen, 30%. No hay retenciones ni pagos a cuenta, ni tampoco diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

En el ejercicio siguiente 20X2 la sociedad obtuvo un resultado contable positivo de 900 u.m. que permite compensar la base imponible negativa del año anterior. No hay ninguna diferencia entre contabilidad y fiscalidad, ni tampoco ingresos o gastos que se recojan en los grupos 8 y 9.

.../...

.../...

- La declaración-liquidación del ejercicio 20X1 es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	- 700
= Base imponible (negativa)	- 700
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial	-

- Como la cuota resultante de la liquidación es 0, no surge ni pasivo ni activo por impuesto corriente. Sin embargo por el derecho a compensar la pérdida en ejercicios futuros surge un activo por impuesto diferido:

BI negativas a compensar: $700 \times 0,30 = 210$

210	<i>Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)</i>		
	a	<i>Impuesto diferido (6301)</i>	210
_____ x _____			

- Con lo que en la cuenta de pérdidas y ganancias habrá reflejado un impuesto diferido (ingreso) por 210 u.m.
- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

Resultado contable antes de impuestos	900
BI negativa del 20X1 que se compensa	- 700
= Base imponible	= 200
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (gasto a ingresar)	= 60

- Se reconoce el pasivo por impuesto corriente con cargo a resultados.

60	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
	a	<i>H.ª P.ª, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	60
_____ x _____			

- Como al inicio del 20X2 había un activo por impuesto diferido de 210 y al cierre ese activo ha desaparecido, se produce una disminución de activo que constituye un gasto que se lleva a resultados.

210	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	a	<i>Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)</i>	210
_____ x _____			

EJEMPLO 4:

La sociedad «X» ha obtenido en el ejercicio 20X1 unos resultados antes de impuestos, pérdidas, de -2.000 u.m. de los grupos 6 y 7, y de 100 u.m., beneficios, de los grupos 8 y 9 derivados de un aumento de valor de unos activos financieros. Todos los gastos e ingresos de los grupos 6, 7 y 9 son fiscalmente deducibles o imputables.

La sociedad tiene derecho a una deducción en el ejercicio de 50 u.m., que en caso de insuficiencia de cuota se aplicará en los próximos ejercicios. Los pagos a cuenta y retenciones han ascendido a 100 u.m.

En el ejercicio siguiente 20X2 la sociedad obtuvo un resultado contable positivo de 5.000 u.m. (grupos 6 y 7) y -100 u.m. (grupos 8 y 9), del traspaso a resultados del aumento de valor reconocido en el ejercicio anterior. Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 75 u.m. Además, se compensa la base imponible negativa del año anterior y se aplica la deducción.

Tipo de gravamen aplicable 30%.

- La declaración-liquidación 20X1 por el impuesto de sociedades es la siguiente:

Resultado contable negativo (6 y 7)	- 2.000
Resultado contable positivo (grupo 9)	100
= Base imponible	= - 1.900
Tipo de gravamen	30%
= Cuota diferencial (por el ingreso del grupo 9)	= 30

- La base imponible total es negativa, lo que dará lugar a un crédito por pérdidas a compensar del 30% de su importe. Pero tiene dos componentes:
 - Pérdida de 2.000 derivada de grupos 6 y 7, que da lugar a un ingreso por impuesto diferido del grupo 6 del 30% de su importe.
 - Ingreso reconocido en patrimonio, que reduce la pérdida fiscal, y que daría lugar a un pasivo por impuesto corriente si la base imponible fuese positiva, pero que al no serlo provoca una disminución del crédito a compensar. Se registra como gasto por impuesto corriente del grupo 8.

570 *Créditos por pérdidas a
compensar del ejercicio
(4745)*

30 *Impuesto corriente (8300)*

a *Impuesto diferido (6301)* 600

_____ x _____

.../...

.../...

- Por el derecho a la devolución de los pagos a cuenta y por el activo por impuesto diferido correspondiente a las deducciones, hará:

100	H.ª P.ª, deudora por devolución de impuestos (4709)	
	a H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta (473)	100
_____ x _____		

50	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)	
	a Impuesto diferido (6301)	50
_____ x _____		

- En el ejercicio siguiente, 20X2, la declaración-liquidación por el impuesto es la siguiente:

Resultado contable positivo (grupos 6 y 7)	5.000
Resultado contable negativo (grupo 8)	- 100
BI negativa del 20X1 que se compensa	- 1.900
= Base imponible	= 3.000
Tipo de gravamen	30%
= Cuota íntegra	= 900
Deducciones y bonificaciones pendiente aplicar	- 50
Cuota líquida (gasto a pagar)	= 850

- El impuesto corriente asciende a 850 u.m., como hay retenciones de 75 u.m., el pasivo por impuesto corriente será de 775 u.m.

850	Impuesto corriente (6300)	
	a H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta (473)	75
	a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	775
_____ x _____		

- Como al inicio del 20X2 había dos activos por impuesto diferido uno del crédito por pérdidas a compensar y otro de la deducción de 570 y 50 u.m., respectivamente, y al cierre esos activos han desaparecido, se eliminan constituyendo un gasto que se lleva a resultados.

.../...



.../...

620	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	a <i>Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)</i>	570	
	a <i>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)</i>	50	
	_____	x	_____

- Por último, será necesario reflejar el efecto impositivo derivado del traspaso a resultados recogido en cuentas del 7 del aumento de valor, en el ejercicio anterior, del activo financiero.

30	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	30	
	_____	x	_____

5.3. Diferencias temporarias y gastos por impuesto corriente y diferido del grupo 8.

EJEMPLO 5:

La sociedad «H» ha registrado en el ejercicio 20X1 un aumento de valor de 1.000 u.m. de un activo financiero disponible para la venta (AFDV) que tenía un valor contable y fiscal previo a ese ajuste de 50.000 u.m. En el ejercicio 20X2 se venden estos AFDV por 52.000 u.m.

Supondremos un tipo impositivo del 30% y que la base fiscal de los activos coincide con el nuevo valor contable.

Año X1

- Por el registro del aumento de valor con cargo a patrimonio neto:

1.000	<i>Instrumentos financieros a l/p en instrumentos de patrimonio (250)</i>		
	a <i>Beneficio en AFDV (900)</i>	1.000	
	_____	x	_____

.../...

.../...

- Si V. contable = Base fiscal, el beneficio tributa en el ejercicio, por lo que genera un gasto por impuesto corriente recogido en cuentas del grupo 8:

300	<i>Impuesto corriente (8300)</i>		
	a <i>H.ª P.ª, acreedora por Impuesto de Sociedades (4752)</i>	300	
		x	

31-12-X1

- Al cierre, las cuentas del 8 y 9 se traspasan a patrimonio neto (subgrupo 13).

1.000	<i>Beneficio en AFDV (900)</i>		
	a <i>Ajustes por valoración en AFDV (133)</i>	1.000	
		x	

300	<i>Ajustes por valoración en AFDV (133)</i>		
	a <i>Impuesto corriente (8300)</i>	300	
		x	

- Con lo que la cuenta 133 refleja el valor neto de impuestos del incremento de valor de los AFDV, saldo = 700 u.m.

Año X2

- Al venderse los AFDV se reconocerá un beneficio, que se calcula y registra como sigue:

P. venta	52.000
– V. contable	– 51.000
= Beneficio	= 1.000
+/- Importe neto reconocido en P.N.	+ 1.000
= Beneficio (7632)	= 2.000

52.000	<i>Tesorería (57)</i>		
1.000	<i>Transferencia de beneficio en AFDV (802)</i>		
	a <i>Instrumentos financieros a l/p en instrumentos de patrimonio (250)</i>	51.000	
	a <i>Beneficio en AFDV (7632)</i>	2.000	
		x	

.../...

.../...

31-12-X2

- Del beneficio total recogido en el grupo 7 de 2.000 u.m., hay que distinguir:
 - El que se integra en la parte de la base imponible correspondiente a pérdidas y ganancias dando lugar a un gasto por impuesto corriente del grupo 6;
 - La transferencia de beneficios del grupo 8, de los que también se debe reflejar su efecto impositivo. Si en el ejercicio pasado el ingreso reconocido en el 9 fue objeto de tributo (originando gasto por impuesto corriente), su traspaso, por su importe bruto, en cuentas del 8 con abono a la correspondiente del 7 debe ser neteado de impuestos. Para hacerlo en ambas partidas debe registrarse un gasto por impuesto diferido en el 6 que tendrá como contrapartida el impuesto diferido del 8, por el importe del impuesto ya devengado y registrado en el ejercicio pasado.

300	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
	<i>a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto de Sociedades (4752)</i>		300
	_____	x	_____
300	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	<i>a Impuesto diferido (8301)</i>		300
	_____	x	_____

- Con lo que el gasto por impuestos será de 600 u.m., suma del impuesto corriente y diferido del grupo 6.

31-12-X2

- Por el traspaso de cuentas del grupo 8 al subgrupo 13 se hará:

700	<i>Ajuste por valoración en AFDV (133)</i>		
300	<i>Impuesto diferido (8301)</i>	<i>a Transferencia de beneficio en AFDV (802)</i>	1.000
	_____	x	_____

EJEMPLO 6:

Con idénticos datos del ejemplo anterior, pero suponiendo que el valor fiscal de los AFDV se mantiene en 50.000 u.m., no reconociéndose el incremento de valor hasta su venta, es decir, hasta su imputación a la cuenta de resultados.

.../...

.../...

Año X1

- Por el registro del aumento de valor con cargo a patrimonio neto:

1.000	<i>Instrumentos financieros a l/p en instrumentos de patrimonio (250)</i>		
	a Beneficio en AFDV (900)		1.000
_____		x	_____

- Ahora V. contable = 51.000 y Base fiscal = 50.000, lo que dará lugar a un pasivo por impuesto diferido (mayor tributo a pagar en el futuro) recogido en cuentas del grupo 8:

300	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
	a Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)		300
_____		x	_____

31-12-X1

- Al cierre, las cuentas del 8 y 9 se traspasan a patrimonio neto (subgrupo 13).

1.000	<i>Beneficio en AFDV (900)</i>		
	a Ajustes por valoración en AFDV (133)		1.000
_____		x	_____

300	<i>Ajustes por valoración en AFDV (133)</i>		
	a Impuesto diferido (8301)		300
_____		x	_____

- Con lo que la cuenta 133 refleja el valor neto de impuestos del incremento de valor de los AFDV, saldo = 700 u.m.

Año X2

- Por la venta de los AFDV se registra:

52.000	<i>Tesorería (57)</i>		
1.000	<i>Transferencia de beneficio en AFDV (802)</i>		
	a Instrumentos financieros a l/p en instrumentos de patrimonio (250)		51.000
	a Beneficio en AFDV (7632)		2.000
_____		x	_____

.../...

.../...

- El beneficio total recogido en el grupo 7 de 2.000 u.m. tributará en este ejercicio dando lugar a un pasivo por impuesto corriente de 600 u.m. (2.000 × 0,30). Además se dará de baja el pasivo por impuesto diferido, que ahora ya no existe al no haber diferencias entre contabilidad y fiscalidad, ya que el beneficio que se ha imputado a la cuenta de resultados también se imputa a la base imponible en el mismo ejercicio. Al haberse reconocido inicialmente como impuesto diferido del grupo 8, su baja se hace también con abono a dicha cuenta.

600	<i>Impuesto corriente (6300)</i>	a <i>H.ª P.ª, acreedora por impuesto de sociedades (4752)</i>	600
		x	
300	<i>Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	300
		x	

31-12-X2

- Por el traspaso de cuentas del grupo 8 al subgrupo 13:

700	<i>Ajuste por valoración en AFDV (133)</i>	a <i>Transferencia de beneficio en AFDV (802)</i>	1.000
300	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
		x	

5.4. Subvenciones y donaciones.

EJEMPLO 7:

Subvención, de 100 u.m., obtenida por una sociedad mercantil para adquisición de un elemento del inmovilizado. Tipo de gravamen del IS, 30%.

100	<i>Tesorería (57)</i>	a <i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	100
		x	

.../...

.../...

- Consecuencia del 30% que tributa a Hacienda Pública, surge una diferencia temporaria imponible por la que se registra:

30	<i>Impuesto diferido (8301)</i>	
	a <i>Pasivo por diferencias temporarias imposables (479)</i>	30
	x	

- Al cierre del ejercicio, por el traspaso a pérdidas y ganancias de la subvención, en función de la vida útil del bien que se ha estimado en 5 años, y su correspondiente efecto fiscal, hará:

20	<i>Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i>	
	a <i>Subvenciones de capital transferidas al resultado (746)</i>	20
	x	

6	<i>Pasivo por diferencias temporarias imposables (479)</i>	
	a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	6
	x	

- Al cierre del ejercicio, además, se traspasarán a la correspondiente cuenta del subgrupo 13 las cuentas de los grupos 8 y 9.

100	<i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	
	a <i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	56
	a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	24
	a <i>Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i>	20
	x	

- Con lo que la cuenta 130. *Subvenciones oficiales de capital* recoge el importe neto de impuestos de la subvención pendiente de llevar a resultados:

Subvención total	100
– Imputación a resultados	– 20
= Subvención pendiente de imputar	= 80
– Impuesto correspondiente	(80 × 0,30) – 24
= Subvención pendiente neta de impuestos	= 56

.../...

.../...

- Asientos que repetirá en los ejercicios siguientes hasta trasladar por completo la subvención a resultados.

EJEMPLO 8:

Una empresa recibe en donación a mediados del año X un elemento de inmovilizado valorado en 15.000 u.m., y cuya vida útil se estima en cinco años. Tipo de gravamen del IS, 30%.

15.000	Inmovilizado material (22)		
		a Ingresos de donaciones y legados de capital (941)	15.000
		x	

- Al cierre del ejercicio, por el traspaso a pérdidas y ganancias y su correspondiente efecto fiscal, hará:

1.500	Transferencia de donaciones y legados de capital (841)		
	(15.000/5 × 1/2)	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado (746)	1.500
		x	

4.050	Activos por dif. temporarias deducibles (4740)		
	(13.500 × 0,30)	a Impuesto diferido (8301)	4.050
		x	

15.000	Ingresos de donaciones y legados de capital (941)		
4.050	Impuesto diferido (8301)	a Transferencia de donaciones y legados de capital (841)	1.500
		a Donaciones y legados de capital (131)	17.550
			(13.500 × 1,30)
		x	

5.5. Ajustes en activos y pasivos fiscales.

EJEMPLO 9:

Una sociedad presenta al cierre del ejercicio X0 una pérdida antes de impuestos de 10.000 u.m. No se pudo recocer el activo fiscal ligado al derecho a aplicar la base imponible negativa en un ejercicio posterior porque hay pocas probabilidades de tener suficientes beneficios en el futuro. Sin embargo, al cierre del X1 aunque vuelve a tener una pérdida antes de impuestos de 1.000 u.m., mejoran sustancialmente las expectativas de futuro de la empresa lo que hace que considere probable la recuperación de los activos fiscales tanto del X1 como del X0. No existe ninguna diferencia, en ambos ejercicios, entre contabilidad y fiscalidad. Tipo de gravamen del IS, 30%.

3.000	<i>Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio X0 (4745)</i> (10.000 × 0,30)	a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)	3.000
		x	
300	<i>Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio X1 (4745)</i> (1.000 × 0,30)	a Impuesto diferido (6301)	300
		x	

EJEMPLO 10:

Una sociedad reconoció al cierre del ejercicio X0 un crédito generado por una base imponible negativa de 30.000 u.m. Sin embargo, al cierre del X1 las expectativas de futuro son pesimistas y el resultado del ejercicio ha empeorado ostensiblemente, por lo que decide cancelar el activo fiscal contabilizado en el año anterior. Tipo de gravamen del IS, 30%.

9.000	<i>Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio X0 (4745)</i> (30.000 × 0,30)	a Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)	9.000
		x	

5.6. Diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones de naturaleza económica asimilable a subvenciones.

EJEMPLO 11:

Una sociedad adquiere a mediados del año X0 una máquina en 50.000 u.m. que lleva incorporado un dispositivo, valorado en 15.000 u.m., destinado a proteger el medio ambiente, lo que le permite aplicar una deducción por inversiones medioambientales en la cuota íntegra del 10% del importe. A la máquina se le estima una vida útil de 10 años y amortización constante. Tipo de gravamen del IS, 30%.

- El derecho a deducción asciende a: $15.000 \times 0,10 = 1.500$. Se imputa a resultados en función de la amortización del activo, con lo que a efectos contables en este ejercicio X0 se aplican: $1.500/10 \times \frac{1}{2} = 75$, dejando el resto, 1.425 u.m., como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.

1.425	<i>Impuesto diferido (6301)</i>	
	a <i>Ingresos fiscales por deducciones y obligaciones (835)</i>	1.425
	x	

1.425	<i>Ingresos fiscales por deducciones y obligaciones (835)</i>	
	a <i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios (1371)</i>	1.425
	x	

- En los próximos ejercicios irá transfiriendo a razón de 150 u.m., por lo que hará:

150	<i>Transferencia de deducciones y bonificaciones (837)</i>	
	a <i>Impuesto diferido (6301)</i>	150
	x	

150	<i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios (1371)</i>	
	a <i>Transferencia de deducciones y bonificaciones (837)</i>	150
	x	

5.7. Contingencias fiscales.

Las contingencias fiscales, independientemente de que se deriven o no de un acta de inspección, se deben reflejar contablemente a través de la dotación de la correspondiente provisión para riesgos y gastos, en concreto la recogida en la cuenta 141. *Provisión para impuestos*. Esta cuenta se abona por el devengo anual de la estimación de la deuda tributaria con cargo a las cuentas de gastos correspondientes:

- Por la cuota del propio ejercicio, si la hubiere: 630. *Impuesto sobre beneficios*.
- Por la cuota del IS de ejercicios anteriores y los intereses de demora de dichos ejercicios: 113. *Reservas voluntarias*.
- Por los intereses correspondientes al ejercicio en curso: 669. *Otros gastos financieros*.
- Por las sanciones: 678. *Gastos excepcionales*.

En caso de exceso en el cálculo de la posible deuda tributaria, la provisión para impuestos se cargará con abono a la cuenta 7951. *Exceso de provisión para impuestos*. En el caso de que la estimación sea correcta, se anulará la provisión con abono al pasivo fiscal, 4752. *H.ª P.ª, acreedora por Impuesto de Sociedades*.

EJEMPLO 12:

Una sociedad que está siendo sometida a una inspección tributaria conoce al cierre del ejercicio X0 que le han denegado el derecho a deducción por la creación de empleo para trabajadores minusválidos, practicada hace dos años, debido a que los contratos sobre los que fue calculada pese a ser indefinidos se desarrollan a tiempo parcial. La cuantía de la deducción aplicada ascendía a 22.800 euros ($6.000 \times 3,8$). La sociedad estima que será sancionada en un 25% de la cuota no satisfecha si firma la conformidad del acta, calculando en 400 euros los intereses de demora, 150 euros de los cuales corresponden al X0.

23.050	<i>Reservas voluntarias (113)</i> [22.800 + (400 – 150)]		
5.700	<i>Gastos excepcionales (678)</i> (22.800 × 0,25)		
150	<i>Otros gastos financieros (669)</i>		
		a	<i>Provisión para impuestos (141)</i> 28.900
		x	_____

ANEXO

Liquidación fiscal y cálculo del gasto contable por IS

Los siguientes cuadros presentan, a modo de simple recordatorio, los pasos a seguir para el cálculo del impuesto, tanto fiscal como contablemente.

Cálculo de la cuota líquida (liquidación fiscal)	Cálculo del gasto contable devengado
Resultado contable antes de impuestos	Cuota líquida (6.300 + 8.300)
+ /- Diferencias permanentes	+ t/g × dif. temporarias imponibles (origen)
+/- Diferencias temporarias	- t/g × dif. temporarias deducibles (origen)
- Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	- t/g × dif. temporarias imponibles (reversión)
= BASE IMPONIBLE	+ t/g × dif. temporarias deducibles (reversión)
× Tipo gravamen (t/g)	- t/g × BI negativas (origen)
= CUOTA ÍNTEGRA	+ t/g × BI negativas (aplicación)
- Deducciones y bonificaciones	+/- t/g × dif. temporarias imputadas a patrimonio neto
= CUOTA LÍQUIDA (impuesto corriente)	= GASTO POR IMPUESTO S/ BENEFICIOS
- Retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta	(6.300 + 6.301 + 8.300 + 8.301)
= Cuota diferencial	